



Beschwerdeentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 3, Hofrat Dr. Peter Binder, in der Finanzstrafsache gegen RK, Handelsagentur, geb. 19XX, whft. in S, vertreten durch die Friedl & Haslberger Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs-GesmbH, 4710 Grieskirchen, Stadtplatz 32, über die Beschwerde des Beschuldigten vom 17. August 2005 gegen den Bescheid über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß § 83 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Kurt Brühwasser, vom 15. Juli 2005, SN 054-2005/00107-001,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der Spruch des angefochtenen Einleitungsbescheides wie folgt abgeändert:

Gegen Herrn RK wird das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, er habe im Amtsbereich des Finanzamtes Grieskirchen Wels vorsätzlich die aus dem Betrieb der Handelsagentur erzielten Einnahmen nicht zur Gänze erklärt bzw. in den eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen die Umsätze und Gewinne zu niedrig angeführt und dadurch unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für 2000 iHv. 1.700,33 € (23.397,05 ATS) sowie an Einkommensteuer für 2000 und 2001 iHv. insgesamt 5.396,65 €, nämlich für 2000 2.613,14 € bzw. 35.957,59 ATS und für 2001 2.783,51 € bzw. 38.301,93 ATS, bewirkt und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

II. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 15. Juli 2005 hat das Finanzamt Grieskirchen Wels als Finanzstrafbehörde erster Instanz gegen den Beschwerdeführer (Bf.) zur SN 054-2005/00107-001 gemäß § 83 Abs. 1 FinStrG ein finanzstrafbehördliches Untersuchungsverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass er im Amtsbereich des Finanzamtes Grieskirchen Wels vorsätzlich für die Jahre 2000 bis 2002 die aus dem Betrieb der Handelsagentur erzielten Einnahmen nicht zur Gänze erklärt, in der Folge in den eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen die daraus erwachsenden Umsätze und Gewinne zu niedrig angeführt habe und dadurch unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer 2000 und 2002 iHv. (insgesamt) 2.580,13 € bzw. an Einkommensteuer 2000 bis 2001 iHv. insgesamt 5.396,65 € bewirkt und hie(r)mit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen habe.

In der Begründung verwies die Finanzstrafbehörde erster Rechtsstufe im Wesentlichen auf die Ergebnisse einer zuvor beim Beschuldigten durchgeführten Betriebsprüfung, denenzufolge nicht alle Einnahmen im steuerlichen Rechenwerk erfasst gewesen seien und sich Differenzen zwischen der Summe der Tageslosungen und den tatsächlich erklärten Erlösen ergeben hätten, sodass unter Außerachtlassung des wegen Aufzeichnungsmängeln bei der Abgabenneufestsetzung angewendeten abgabenbehördlichen Sicherheitszuschlages von einem entsprechenden strafbestimmenden Wertbetrag auszugehen gewesen sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 17. August 2005, in welcher im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Wie dem Bericht über das Ergebnis der beim Bf. durchgeführten Außenprüfung zu entnehmen, seien im Prüfungszeitraum sowohl Einnahmen als auch Ausgaben im Rechenwerk bzw. in den Abgabenerklärungen nicht erfasst worden. Die Ursache für diesen Fehler sei ein Additionsfehler in der Kassabuch-Excel-Tabelle, da einige Zeilen nicht in die Summenformel einbezogen worden und somit nicht in die Gesamtsumme eingeflossen seien. Da diesfalls jedenfalls nicht von einer vorsätzlichen Handlungsweise des Bf. ausgegangen werden könne, werde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und das Absehen von der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gemäß der bezogenen Gesetzesstelle beantragt.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde erster Instanz die ihr zukommenden Verständigungen bzw. Mitteilungen darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind. Gemäß Abs. 3 leg. cit. ist von der Einleitung eines Strafverfahrens abzusehen, wenn

- a) die Tat mangels ausreichender Anhaltspunkte voraussichtlich nicht erwiesen werden kann,
- b) die Tat kein Finanzvergehen bildet;
- c) der Verdächtige die ihm zur Last gelegte Tat nicht begangen hat oder Rechtfertigungs-, Schuldausschließungsgründe oder Strafausschließungs- oder -Aufhebungsgründe vorliegen,
- d) Umstände vorliegen, welche die Verfolgung des Täters hindern, oder
- e) wenn die Tat im Ausland begangen und der Täter dafür schon im Ausland gestraft worden ist und nicht anzunehmen ist, dass die Finanzstrafbehörde eine strengere Strafe verhängen werde.

Ob im konkreten Einzelfall die Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ausreichen, ist aus der Summe der sich an Hand der bisherigen Ermittlungsergebnisse ergebenden Anhaltspunkte zu beurteilen. Es genügt jedoch, wenn gegen den Bf. ein entsprechender Tatverdacht besteht. Das heißt, es müssen hinreichende Gründe vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass der Verdächtige als Täter eines konkreten Finanzvergehens in Frage kommt, und iSe. höheren Wahrscheinlichkeitsgrades nicht sicher sein, dass einer der im Abs. 3 lit. a bis e taxativ angeführten Gründe für die Abstandnahme von der Einleitung des Strafverfahrens vorliegt (vgl. zuletzt VwGH vom 31. März 2004, 23/13/0152).

Verdacht ist die Kenntnis von Tatsachen, aus denen nach der (allgemeinen) Lebenserfahrung auf ein Finanzvergehen geschlossen werden kann. Bloße Vermutungen allein reichen für die Einleitung des Finanzstrafverfahrens nicht aus (vgl. VwGH vom 26. November 2002, 2002/15/0125). Nicht jedoch ist es in diesem Verfahrensstadium schon Aufgabe der Finanzstrafbehörde(n), das Vorliegen eines Finanzvergehens konkret nachzuweisen oder auch nur die Ergebnisse des durch die Einleitung erst in Gang gesetzten förmlichen Strafverfahrens vorwegzunehmen, weil diese Fragen erst im anschließenden, ua. vom Grundsatz des "in dubio pro reo" (vgl. § 98 Abs. 3 FinStrG) getragenen Untersuchungsverfahren einer (endgültigen) Klärung zuzuführen sind (vgl. z. B. VwGH vom 19. Februar 1991, 90/14/0078).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung ist ua. dann bewirkt, wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden (Abs. 3 lit. a leg. cit.)

Aus den vorliegenden Verwaltungsakten (Veranlagungsakt StNr. 12, Arbeitsbogen ABNr. 34 sowie Strafakt zur angeführten SN) ergibt sich nachfolgender, für die gegenständliche Beschwerdeentscheidung iSd. § 161 Abs. 1 FinStrG heranzuziehender maßgeblicher Sachverhalt:

Der steuerlich seit Sommer 1994 vertretene Bf. betreibt an seiner Wohnanschrift seit Juni 1987 eine Handelsagentur (Handel mit Waren aller Art, insbes. mit kosmetischen und chemisch-technischen Produkten) und erzielt(e) daraus Einkünfte iSd. § 23 EStG 1988 bzw. führt(e) Umsätze iSd. UStG 1994 aus. Daneben ist der Bf., der die von ihm angebotenen Produkte va. auf europäischen Messen und Verkaufsveranstaltungen vertreibt, seit 1996 Geschäftsführer und (beherrschender) Gesellschafter der mit dem von ihm in Österreich betriebenen Handelsunternehmen in regelmäßigen Geschäftsbeziehungen stehenden K GmbH mit Sitz in der Schweiz. Im Juli 2000 wurden aus Anlass einer von der Abgabenbehörde betreffend die Veranlagungsjahre 1997 bis 1999 durchgeführten Betriebsprüfung, ABNr. 56, Aufzeichnungsmängel (fehler- bzw. mangelhafte Lösungsaufzeichnungen, Fehlen von Grundaufzeichnungen) sowie Ungereimtheiten bei den Aushilfen festgestellt.

Für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 wurden sowohl die Umsatz- als auch die Einkommensteuer anhand der Erklärungsangaben des, den Gewinn iSd. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelnden, Bf. bescheidmäßig festgesetzt.

Im Zuge der im Betrieb des Bf. in der Zeit vom 28. Oktober 2004 (Prüfungsbeginn) bis 4. April 2005 (Schlussbesprechung) von der Abgabenbehörde durchgeführten (neuerlichen) Außenprüfung ABNr. 34, betreffend ua. die Umsatz- und Einkommensteuer 2000 bis 2002, wurde vom Prüforan, dem neben der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und diversen Belegen (Rechnungen etc.) ein elektronisch (in Form einer Excel-Tabelle) geführtes, die Tageslosungen lediglich summarisch ausweisendes, Kassabuch (ohne Grundaufzeichnungen bzw. täglicher Kassabestandsermittlung) für die genannten Veranlagungsjahre vorlag, im Zuge einer Herausrechnung der in den genannten Aufzeichnungen angeführten Erlöse ua. festgestellt, dass (zusätzlich) erzielte Einnahmen bzw. Umsätze iHv. 116.984,00 ATS (2000, vgl. Arbeitsbogen, S 50 - 54) und 132.000,00 ATS (2001, vgl. Arbeitsbogen, S 55 - 58) bzw. Ausgaben iHv. 27.090,00 ATS (2000) und 11.602,74 ATS (2001) nicht in den den bisherigen Abgabenbescheiden zu Grunde gelegten Abgabenerklärungen enthalten gewesen waren (vgl. Tz. 1 des Berichts vom 5. April 2005) bzw. dass von den vom Bf. in der Jahresumsatzsteuererklärung 2002 als steuerfreie Ausfuhrlieferungen gemäß § 6 Abs. 1 Z. 1 iVm § 7 UStG 1994 iHv. insgesamt 95.709,89 € (Kz. 011 der Jahreserklärung) ausgewiesenen Auslands-Lieferungen nach Italien iHv. insgesamt 5.279,00 € (vgl. Arbeitsbogen, Abweichungen zwischen Programm und Niederschrift, zu Tz. 1, letzter Satz) mangels Nachweis iSd. Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 nicht als (umsatz-)steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen iSd. Art. 3 Abs. 1 leg. cit. anerkannt werden könnten, sondern stattdessen als (zusätzliche) steuerpflichtige (20 % Normalsteuersatz, Kz. 022 der Abgabenerklärung) Umsätze zu qualifizieren seien.

Auf dieser Grundlage ergingen unter zusätzlicher Berücksichtigung eines wegen festgestellter Aufzeichnungsmängel (vgl. Tz. 2 des Besprechungsprogrammes) vorzunehmenden Anwendung eines Sicherheitszuschlages (vgl. Arbeitsbogen, Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, Tz. 2) in den gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Abgabenverfahren zur angeführten StNr. ua. hinsichtlich der hier verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuer 2000 und 2002 bzw. Einkommensteuer 2000 und 2001 die (mittlerweile unwidersprochen in Rechtskraft erwachsenen) erstinstanzlichen Abgabenbescheide vom 7. April 2005.

Dass der bisher (anhand der abgabenbehördlichen Feststellungen) ermittelte oa. Sachverhalt auch ohne Vorliegen eigener finanzstrafbehördlicher Vorerhebungen (vgl. VwGH vom 20. Jänner 1993, 92/13/0275) ausreichende Anhaltspunkte dafür bietet, dass vom abgabenrechtlich verantwortlichen Bf. (unter Verletzung der sich ua. in den entsprechend den einzelnen Abgabenvorschriften einzureichenden Jahressteuererklärungen manifestierenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) Abgabenverkürzungen in dem von der Erstbehörde festgestellten Ausmaß, nämlich an (Jahres-)Umsatzsteuer für 2000 iHv. 1.700,33 €, an Umsatzsteuer für 2002 iHv. 879,80 € sowie an Einkommensteuer für 2000 iHv. 2.613,14 € und für 2001 iHv. 2.783,51 € bewirkt wurden und damit (von ihm) im Hinblick auf die vorstehend angeführten Beträge jeweils das objektive Tatbild des § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklicht wurde, ist augenscheinlich und wird auch in der Beschwerde, in der gleichsam pauschal ein, gegebenenfalls die Schuld bzw. den Tatvorsatz ausschließender Irrtum iSd. § 9 Abs. 1 FinStrG geltend gemacht wird, nicht weiter bestritten.

Gemäß §§ 8 Abs. 1 iVm. 33 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer es zumindest ernsthaft für möglich hält, dass er durch seine Handlungsweise unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt und sich mit diesen Möglichkeiten, dh. einerseits der Verwirklichung der Tathandlung und andererseits der das Bewirken des Taterfolges, abfindet. Dabei ist es aber nicht erforderlich, dass sich der Verkürzungsvorsatz auch auf die konkrete Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages erstreckt (vgl. VwGH vom 17. September 1992, 91/16/0093).

Auf das Vorliegen von, in der Regel auf einen nach außen nicht ohne weiteres erkennbaren inneren Willensvorgang des Handelnden beruhenden, Vorsatz kann (auch) aus rein äußeren Vorgängen bzw. aus dem externen Erscheinungsbild der Tat geschlossen werden (vgl. VwGH vom 5. August 1993, 93/14/0063).

Während der für die Beurteilung der ho. Verdachtslage allein heranzuziehende (bisherige) Inhalt des Abgabenverfahrens im Hinblick auf die (um die Hinzurechnungen auf Grund des Sicherheitszuschlages bereinigte) Umsatzsteuer 2002 (vgl. Strafact S 12, Ermittlung des

strafbestimmenden Wertbetrages) schon angesichts des Grundes bzw. der Umstände für die abgabenrechtliche Neufestsetzung jedoch keine stichhaltigen Argumente dafür erkennen lässt, dass der Bf., der nach den Prüferfeststellungen (lediglich) nicht in der Lage war, die im Verfahren zu StNr. 12 erforderlichen Voraussetzungen (iSd. Art. 7 Abs. 3 UStG 1994) für die Qualifikation der festgestellten Auslandslieferungen als (steuerfreie) Ausfuhrlieferungen iSd. § 6 Abs. 1 Z. 1 iVm. § 7 UStG 1994 (vgl. Kz. 017 der Umsatzsteuererklärung) zu erfüllen, auch nur zumindest bedingt vorsätzlich iSd. § 31 Abs. 1 FinStrG, dh. mit dem Wissen um den Umstand, dass er die für die Anerkennung der Steuerfreiheit gesetzlich erforderlichen Voraussetzungen (buchmäßiger Nachweis iSd. Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 iVm. §§ 5f der VO BGBl 1996/401) nicht erfüllen werde können, gehandelt hat, liegt die Situation bei den nach den Prüferfeststellungen im steuerlichen Rechenwerk nicht berücksichtigten Umsätzen bzw. Betriebseinnahmenüberschüssen grundlegend anders.

Bei den vom Bf. für die Veranlagungsjahre 2000 und 2001 nicht in das steuerliche Rechenwerk aufgenommenen bzw. der Abgabenbehörde gegenüber nicht erklärten Einnahmen bzw. Umsätzen von insgesamt 116.984,17 ATS (2000) bzw. 132.000,00 ATS (2001) handelt es sich nämlich um bloß geringfügige, sondern um Beträge, die immerhin annähernd 45 % (2000) bzw. 63 % (2001) des laut Erklärungen für diese Zeiträume ausgewiesenen Gewinnes ausmachen. Selbst wenn man die (ebenfalls ursprünglich nicht geltend gemachten) betrieblich veranlassten Ausgaben iHv. 27.90,00 ATS (2000) bzw. 11.602,74 ATS (2001) mitberücksichtigt, lässt, ausgehend von der im derzeitigen Verfahrensstadium durchaus für Schlussfolgerungen ausreichenden allgemeinen Lebenserfahrung, schon die festgestellte Größenordnung der nicht erfassten Einnahmen bzw. die angeführte Einnahmen-Gewinn- bzw. die Einnahmen-Ausgaben-Relation den Schluss zu, dass dem Bf., der als versierter Gewerbetreibender wohl über den grundsätzlichen Geschäftsverlauf des von ihm betriebenen und angesichts der Art bzw. des Umfangs durchaus als eher leicht überblickbar einzustufenden Unternehmens und damit auch über die generelle Entwicklung der Einnahmen aus der in der Regel von ihm selbst durchgeführten Verkaufstätigkeit hinreichend informiert gewesen sein wird, die (möglicherweise durch einen unverschuldeten Fehler bei der EDV-mäßigen Erfassung im Kassabuch verursachte) Nichtberücksichtigung derartiger Beträge bzw. die Diskrepanz zum tatsächlichen Geschäftsverlauf spätestens bei der Erstellung der den Abgabenerklärungen zu Grunde gelegten Einnahmen/Ausgaben-Rechnung aufgefallen ist und der in der Beschwerde ohne weitere Ausführungen insbesondere zur Frage, weshalb ihm diese augenscheinlichen Unstimmigkeiten nicht aufgefallen sind, ins Treffen geführte (Tatbild-)Irrtum iSd. § 9 Abs. 1 FinStrG somit eine durch den bisherigen objektivierbaren Sachverhalt nicht untermauerte, nachträgliche Schutzbehauptung darstellt. Dass der Bf., der als langjähriger Unternehmer

sowohl um die Abgabepflicht als auch um die entsprechenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen iSd. § 119 BAO und die Auswirkungen falscher bzw. unvollständiger Erklärungsangaben wohl hinreichend Bescheid wusste, trotzdem die nicht dem tatsächlichen Geschäftsverlauf entsprechenden Beträge laut Kassabuch in sein steuerliches Rechenwerk bzw. in die von ihm bei der Abgabenbehörde eingereichten Jahressteuererklärungen aufgenommen hat, begründet aber dann eben den Verdacht einer zumindest bedingt vorsätzlichen Handlungsweise iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG.

Ob der Beschuldigte die ihm somit in modifizierter Form (vorläufig) zur Last gelegte Tat im Lichte des § 98 Abs. 3 FinStrG tatsächlich auch begangen hat oder nicht, bleibt den Ergebnissen des nunmehr von der Finanzstrafbehörde erster Instanz durchzuführenden Untersuchungsverfahrens, in dessen Verlauf dem Bf. hinreichend die Möglichkeit einzuräumen sein wird, zu den wider ihn erhobenen Vorwürfen Stellung zu beziehen, vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der Beschwerde unter Abweisung des Mehrbegehrens teilweise stattzugeben.

Linz, am 5. Oktober 2006